



ISO 9001 : LES ENJEUX DU RECOURS A UN REFERENTIEL QUALITE SUPPLEMENTAIRE POUR LA PROFESSION COMPTABLE

Carole Grillet

► To cite this version:

Carole Grillet. ISO 9001 : LES ENJEUX DU RECOURS A UN REFERENTIEL QUALITE SUPPLEMENTAIRE POUR LA PROFESSION COMPTABLE. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581210

HAL Id: halshs-00581210

<https://shs.hal.science/halshs-00581210>

Submitted on 30 Mar 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ISO 9001 : LES ENJEUX DU RECOURS A UN REFERENTIEL QUALITE SUPPLEMENTAIRE POUR LA PROFESSION COMPTABLE

Carole GRILLET¹
PRAG
carole.grillet@univ-orleans.fr
IAE d'Orléans, LOG
Rue de blois BP 6739
45067 ORLEANS CEDEX 2
tel : 02-38-49-49-87, fax : 02-38-49-48-16

Résumé	Abstract
L'objectif de notre article est de déterminer les enjeux principaux de l'obtention de la norme ISO 9001 pour un cabinet d'expertise comptable. Les théories des conventions et du signal nous fourniront des éléments de compréhension de la réaction de la profession comptable face à la certification ISO. Une étude exploratoire nous fournira également des pistes de recherche futures.	<i>The aims of our article is to determine the principal stakes of obtaining the standard ISO 9001 for a certified public accountant firm. Initially, we will reconsider the countable rules of quality applied in the cabinets. Then we will observe the advantages and limits inherent to ISO certification</i>
Mots Clés	Key Words
Cabinets Comptables - Certification – Qualité – Normes – Théorie des conventions – Théorie du signal – ISO 9001.	<i>Countable Cabinets - Certification – Standards – Quality – Convention – ISO 9001.</i>

¹ L'auteur souhaite remercier Sophie Renault (sophie.renault@univ-orleans.fr) pour la collaboration active et précieuse qu'elle a apportée à cette recherche.

ISO 9001 : LES ENJEUX DU RECOURS A UN REFERENTIEL QUALITE SUPPLEMENTAIRE POUR LA PROFESSION COMPTABLE

Résumé	Abstract
L'objectif de notre article est de déterminer les enjeux principaux de l'obtention de la norme ISO 9001 pour un cabinet d'expertise comptable. Les théories des conventions et du signal nous fourniront des éléments de compréhension de la réaction de la profession comptable face à la certification ISO. Une étude exploratoire nous fournira également des pistes de recherche futures.	<i>The aims of our article is to determine the principal stakes of obtaining the standard ISO 9001 for a certified public accountant firm. Initially, we will reconsider the countable rules of quality applied in the cabinets. Then we will observe the advantages and limits inherent to ISO certification</i>
Mots Clés	Key Words
Cabinets Comptables - Certification – Qualité – Normes – Théorie des conventions – Théorie du signal – ISO 9001.	<i>Countable Cabinets - Certification – Standards – Quality – Convention – ISO 9001 -Signalling theory.</i>

Initialement développée dans le tissu industriel, la certification d'entreprise s'étend dans le domaine des services. La démarche qualité irrigue ainsi la majorité des activités économiques. A l'instar d'autres services professionnels comme les huissiers de justice, les notaires ou encore les avocats, les cabinets d'expertise comptable n'ont pas échappé à ce mouvement.

Ces différentes professions peuvent être entendues comme des services professionnels, mais dans un sens plus étendu que Gadrey (1994). Ils se définissent comme des activités fondées sur des savoirs spécialisés. Ils constituent une mobilisation de compétences humaines (experts-comptables ou commissaires aux comptes) afin de fournir une solution (données comptables, conseils, certification) à des clients qui sont d'autres entreprises. Ces activités délivrent des prestations totalement intangibles (services) qui mobilisent peu d'éléments matériels dans leur réalisation (de nos jours, de la matière grise et l'outil informatique). De plus, il existe un fort degré de coproduction du résultat (la participation du client est indispensable) et une forte incertitude quant aux résultats (l'expert-comptable ne peut garantir la croissance d'une entreprise, ou la réaction des actionnaires, il a une obligation de moyen et non de résultat). De part ces différentes caractéristiques, il est indispensable que chacun possède un cadre commun de référence qui permette de définir un langage commun (le langage comptable en simplifiant). Ce langage comptable technique étant parfois difficilement compréhensible, l'existence de référentiels communs permet aux clients de juger de la qualité des prestations fournies.

L'idée de la qualité et de son contrôle au sein de la profession comptable est ainsi assez ancienne, puisque, dès 1983, la profession consacrait son congrès annuel au contrôle qualité. Depuis 1986, les experts comptables sont soumis à un contrôle qualité orienté sur le niveau de qualité des prestations normalisées. Le droit comptable (le droit des comptes et le droit des comptables) englobe un ensemble de normes qui visent en partie à assurer une certaine qualité de l'information comptable d'une part et de l'exercice de la profession comptable d'autre part. Il existe donc déjà une normalisation importante et organisée assurant la qualité de l'information comptable et de la profession comptable. Et pourtant des cabinets comptables, incités par le CSOEC² (Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables) se font certifiés ISO 9001, **Pourquoi ? Qu'y a-t-il de supplémentaire dans ce référentiel international ? Qu'est ce qui est devenu insuffisant dans l'ensemble des règles professionnelles déjà existantes ?**

Malgré un message clair de la part de la profession comptable, prônant la certification ISO 9001, au 1^{er} janvier 2003, seuls 50 cabinets comptable étaient certifiés en France. **Qu'est-ce qui peut alors expliquer ce relatif échec de la certification ISO ?**

L'objectif de notre article sera donc de comprendre les enjeux de l'obtention de la norme ISO 9001 pour un cabinet d'expertise comptable.

Suite aux travaux de Isaac (1998, 2000), nous utiliserons la théorie des conventions pour montrer l'évolution des conventions au sein de la profession comptable. La théorie du signal nous apportera également d'autres éclairages de la réalité du marché.

Nous tenterons de modéliser la qualité au sein de la profession comptable pour enfin présenter les premiers résultats d'une étude exploratoire menée auprès de cabinets comptables.

2 Dupuy C (2003), « Le Conseil Supérieur de l'Ordre s'engage de pied ferme dans la certification », *L'Agefi Actifs*, n°123, 12 septembre 2003, p.4.

1La juxtaposition de deux cadres théoriques complémentaires

La volonté de choisir un cadre théorique réside dans la nécessaire compréhension de l'évolution actuelle en matière de qualité au sein de la profession comptable. Evolution qui est double, puisque malgré l'existence de normes professionnelles qui garantissent d'ores et déjà la qualité des prestations, la certification ISO 9001 se développe. D'autre part l'adhésion des cabinets à cette certification reste limitée, malgré une volonté claire et forte de la part des responsables de la profession de développer cet autre référentiel qualité. Cette double évolution semble trouver des éléments d'explications dans la théorie des conventions d'une part, et dans la théorie du signal d'autre part.

1.1La théorie des conventions

La théorie des conventions nous permet de comprendre la naissance de nouvelles conventions. Pour Orlean (1989), « la convention désigne l'organisation sociale au travers de laquelle la communauté se dote d'une référence commune, produite par une représentation collective extériorisée qui fonde les anticipations individuelles ». Nous pouvons donc interpréter la qualité et les phénomènes qui lui sont associés au travers des fondements conventionnels.

La problématique des conventions se propose de rendre compte de l'émergence des normes à partir des comportements intentionnels des agents individuels. La convention est une « structure de coordination des comportements offrant une procédure de résolution récurrente des problèmes. Elle délivre un énoncé, une information sur les comportements mimétiques clés et se réalise dans un dispositif matériel » (Gomez, 1994). Ainsi, nous proposons d'assimiler l'adoption des normes professionnelles comme de la norme ISO 9001 dans les cabinets comptables à une convention, les normes pouvant se définir comme une « manifestation écrite [ou tacite] du résultat d'un choix collectif raisonné en vue de servir de base d'entente pour la résolution de problèmes répétitifs » (Gomez, 1994).

L'approche conventionnaliste cherche à comprendre comment se construit et se partage une conviction sur la nature de la normalisation. La convention, en tant que système de règles dans lequel se situent les acteurs lorsqu'ils doivent effectuer un choix, permet de donner un sens aux choix individuels dans la mesure où elle se substitue aux calculs individuels. Gomez (1994) identifie deux types de conventions, la convention d'effort et la convention de qualification. La première décrit une structure de coordination des comportements des agents travaillant dans une organisation ; elle établit le niveau d'effort communément admis comme normal. Quant à la seconde, qui retient plus particulièrement notre attention, elle est définie par l'auteur comme « une structure de coordination des comportements des agents sur un marché. Elle établit la compétence d'un professionnel. Elle offre une procédure de résolution récurrente de problèmes de détermination de la qualité lors de l'échange, en émettant une information sur les pouvoirs de qualifier ce qu'il s'agit d'attendre des professionnels d'une part, des clients de l'autre. Elle crée un jeu de confiance de telle sorte que, si la compétence à qualifier se partage entre les échangeurs, elle n'a de sens que par l'autorité qu'ils lui accordent implicitement ».

Les conventions de qualité sont multiples au sein de la profession comptable, il convient donc de les classer. Les critères retenus diffèrent selon les auteurs. Leroux (1998) retient cinq critères (la portée, le type, l'objet, le degré de nouveauté et l'incidence monétaire) pour classer

les conventions sur les marchés financiers Igalens et Penan (1994) utilisent le mode d'élaboration et d'adoption ainsi que la portée pour différencier les référentiels. Nous avons choisis de retenir cinq critères :

- le degré de nouveauté
- le domaine d'application (l'objet selon Leroux)
- le mode d'adoption
- la portée ou plutôt l'étendue telle que le définit Isaac (2000)
- le mode de validation

Par rapport aux critères rencontrés dans la littérature et face au contexte de la profession comptable nous avons choisi d'ajouter le critère du mode de validation. En effet dans le cadre des conventions de qualité le processus de validation nous semble un élément caractéristique permettant un classement et une différenciation pertinente des conventions.

1.2 La théorie du signal

L'analyse conventionnelle nous semble confortée par la théorie du signal.

A l'origine (Ross 1977), la théorie du signal s'applique dans le cadre d'un marché à information imparfaite et asymétrique entre les diverses parties prenantes de la firme. Pour limiter l'asymétrie d'information, les entreprises envoient des signaux concernant leur performance. Mais comme le souligne Akerlof (1970), cette asymétrie d'information conduit à un phénomène de sélection adverse dans le sens où les entreprises les moins performantes vont envoyer plus de signaux pour « tromper » les parties prenantes. Pour éviter l'effet d'imitation, les dirigeants des firmes les plus performantes sont contraints de faire appel à des signaux efficaces, difficiles à imiter et qui permettent de les distinguer nettement des firmes les moins bonnes.

Dans le cadre de la profession comptable, l'asymétrie d'information est avérée à cause principalement de deux éléments :

- un langage très technique qui limite la compréhension des parties prenantes ;
- une interdiction de publicité de la part des experts-comptables et de commissaires aux comptes qui limite la diffusion de signaux et donc n'améliore pas l'asymétrie d'information.

Au vu de cette théorie, nous pourrions considérer que, pour un client, la sélection d'un cabinet nécessite, pour asseoir son jugement, de prendre appui sur des signaux qui traduisent les caractéristiques « vraies » des qualités du cabinet. A cet égard, la référence à une norme internationale comme ISO est une convention adoptée par un nombre croissant d'entreprises, la certification étant attribuée par un organisme certificateur indépendant³. Ainsi, « la qualité communique une information en exprimant la concordance entre la qualification et sa réalisation, entre compétence virtuelle et performance repérable. Aussi, l'appréciation de la qualité renforce l'adhésion à la convention. Plus la qualité est expérimentée, plus la qualification est vérifiée ». (Gomez, 1994).

Comme l'explique Renault (2000), les normes ISO 9000, jouent un rôle de signal sur le marché, et à ce titre représentent un des moyens de mise en place d'une stratégie de partenariat. Or comme nous l'avons expliqué précédemment, la profession comptable, en tant que service professionnel a des performances qui dépendent presque exclusivement du partenariat des clients. A ce titre on peut considérer que la relation entre un expert-comptable

3 Une forme d'auto certification de la profession aurait eu un impact moindre en terme de crédibilité.

ou un commissaire aux comptes, au-delà de la relation contractuelle, ont une véritable relation de partenariat. A ce titre les normes qualité, quelle qu'elles soient permettent la réduction de l'incertitude qualitative et se substituent ou consacrent ainsi la réputation du professionnel de la comptabilité.

La théorie du signal apparaît donc comme un élément explicatif du succès relatif ou de l'échec relatif de la certification ISO. Ce cadre théorie nous permettra également de qualifier les conventions.

Ces deux cadres théoriques vont nous permettre d'élaborer des points de comparaison entre les différentes conventions.

2Essai de modélisation de la qualité au sein des cabinets comptables

Comme expliqué précédemment nous ferons une comparaison des différentes conventions de qualité en abordant successivement le degré de nouveauté des conventions, leur domaine d'application, ainsi que leur portée, leur mode d'adoption puis de validation et la nature du signal qui est associé à ces conventions.

2.1Degré de nouveauté des conventions

Ce critère permet de classer les conventions en fonction du moment où elles se sont imposées. Actuellement on peut considérer que s'opposent des conventions reconnues depuis un certain nombre d'années, que nous nommerons des conventions traditionnelles, et des conventions naissantes car elles viennent remettre en cause les conventions existantes, ce sont les conventions qui concernent le management de la qualité.

De nouvelles conventions s'imposent lorsqu'il y a une crise conventionnelle. Cette crise se manifeste par la remise en cause d'une évidence dans la façon dont les acteurs coordonnent leur action. Selon Isaac (2000), « un doute s'instaure sur l'efficacité du référentiel existant parce qu'un acteur de la convention introduit une suspicion par la mobilisation d'une convention alternative, un autre référentiel (le référentiel ISO 9000) ». Ainsi, face à une concurrence accrue et à l'évolution qualitative des demandes des clients, la certification apparaît comme une condition d'accès à un avantage concurrentiel.

En ce qui concerne les services professionnels de la comptabilité, les marchés financiers tendent à ne plus faire confiance à l'information financière (Ballery 2003). Le développement des pratiques de « vagabondage comptable » pour rendre attractif des titres de bourse ont été trop largement utilisées par les entreprises (Aubert 2001).

Par conventions traditionnelles, nous entendons les conventions qui sont intégrées dans le droit comptable. Historiquement⁴ le développement de la normalisation comptable française fait suite à des scandales financiers dont elle a cherché à protéger les intérêts des créanciers. Elles ont donc leur origine dans la volonté de la profession comptable d'assurer une certaine stabilité et confiance dans l'exercice de la profession comptable. Il s'agit en particulier des normes concernant l'élaboration de l'information comptable (le Code de commerce et le PCG), mais aussi des normes réglementant l'exercice de la profession comptable (le droit des

⁴ Lemarchand (1995) explique que des pressions issues de créanciers lésés par des scandales financiers « organisé » justifient la volonté de vouloir normaliser la comptabilité, tout du moins les informations comptables diffusées aux actionnaires.

comptables).

Les conventions de qualité dans la gestion des cabinets comptables sont plus récentes. Selon Gomez, elles viennent rompre un équilibre.

Selon les témoignages d'un cabinet interrogé, l'intérêt pour la qualité s'est développé principalement pour deux raisons :

- suite aux acquisitions de plusieurs filiales, la nécessité de compiler les procédures existantes et de les formaliser s'est fait ressentir ;
- le souci de respecter les attentes du client et plus particulièrement des clients eux-mêmes certifiés ISO 9000.

La première raison exposée traduit une nouvelle situation interne, une définition nouvelle de la structure et de la composition du groupe. La deuxième raison fait apparaître une nouvelle situation concurrentielle, de nouvelles attentes de la part des clients, et la naissance d'une nouvelle convention. Des raisons internes comme externes justifient donc l'apparition d'une nouvelle convention.

2.2 Domaine d'application des conventions

En considérant le domaine d'application des conventions, on peut considérer qu'il existe trois types de conventions. Des conventions assurent la *qualité de l'information comptable*, cette dernière pouvant être appréhendée comme un produit issu de l'entreprise destiné à l'ensemble de ses parties prenantes. Ensuite, nous évoquerons les conventions qui traitent de la *qualité de la profession comptable*, assurée par une réglementation des missions ainsi que par un code de déontologie. Enfin, nous aborderons les conventions qui assurent la *qualité orientée client*, concept issu du management de la qualité.

2.2.1 La qualité de l'information comptable

En France, le droit des comptes ne propose aucune définition de la qualité de l'information comptable. Néanmoins, le PCG précise que les informations comptables doivent donner aux utilisateurs une description loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations. Pour les Américains, la notion de qualité de l'information comptable est plus explicite puisqu'une hiérarchisation des critères est élaborée⁵. En particulier, il est précisé qu'une information comptable doit avant tout être pertinente et fiable.

Les différentes caractéristiques qualitatives qui permettent de juger et de mesurer la qualité de l'information comptable ont été définies par les normalisateurs dans l'objectif de répondre aux attentes du client. Mais le client unique n'existe pas, les destinataires de cette information comptable sont nombreux et ont des préoccupations parfois divergentes. En France, aucun utilisateur n'est spécifiquement défini ni privilégié par le droit comptable. Par contre, aux Etats-Unis, les investisseurs apparaissent clairement comme les destinataires privilégiés de cette information. L'IASB (International Accounting Standard Board) a une position mixte, dans le sens où cet organisme définit sept catégories d'utilisateurs⁶, en expliquant que chacun a

5 Le SFAC n° 2 (Statement of Financial Accounting Concepts) intitulé qualitative characteristics of accounting information, énonce les qualités nécessaires pour que l'information comptable soit utile ; en particulier, l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité mais aussi, la valeur prédictive ou l'image fidèle. Ces qualités veulent répondre aux attentes des utilisateurs de l'information comptable.

6 Les sept catégories d'utilisateurs définies dans le cadre conceptuel de l'IASCF (International Accounting

des besoins d'informations comptables différents. Il considère néanmoins que les besoins d'informations comptables des investisseurs couvrent les demandes des autres utilisateurs. C'est donc pour assurer une qualité de l'information comptable que les règles comptables sont élaborées.

2.2.2 La qualité de la profession comptable

La légitimité du diplôme d'expert-comptable français est aujourd'hui assurée, pourtant l'image de la profession comptable en France n'est pas toujours très flatteuse (Degos 2002). Contrairement à l'Angleterre où les Chartered Accountants ont prouvé leur efficacité au cours de l'histoire et jouissent d'un certain prestige, la profession comptable française se trouve dans une position plus délicate. Pourtant, la mise en place de procédures a pour objectif d'améliorer et de contrôler la qualité de l'exercice de la profession.

Le travail de l'expert-comptable était soumis jusqu'en 1985, à des recommandations professionnelles. Ce processus s'est complété en 1990 par l'ajout d'un référentiel reposant sur le concept de normes.

L'article 67 de la charte de qualité précise que « la mise en place des contrôles de qualité au sein de la profession répond à plusieurs objectifs :

- Donner au public une meilleure perception de la qualité des prestations offertes par la profession ;
- Harmoniser les comportements professionnels ;
- Contribuer à la bonne organisation des cabinets et au perfectionnement des méthodes de travail ;
- Apprécier l'application des règles et des normes professionnelles ;
- Développer la solidarité au sein de la profession en rapprochant les professionnels des instances de l'ordre et en favorisant les contacts entre confrères ».

Lors de sa mise en place, la démarche qualité se basait sur les diverses recommandations du Conseil Supérieur dont l'objectif était alors d'assurer la protection des tiers et la promotion de la profession. Le conseil supérieur a ainsi réfléchi sur un axe de référence des missions de présentation des comptes annuels permettant :

- Une prise en compte des besoins diversifiés du marché en matière d'informations financières ;
- Une plus grande transparence du « produit comptable » ;
- Une affirmation de la qualité des travaux des professionnels.

Cette démarche rejoint celle adoptée au niveau international par l'IFAC (International Federation of Accountants). D'une part, elle conduit à distinguer plusieurs types de missions liées aux comptes annuels. D'autre part, elle associe à chaque type de mission normalisée une formule type de rapport systématiquement établie à l'issue de la mission par l'expert-comptable. Lampert (2003) distingue ainsi trois types de missions :

Standard Committee Foundation) sont : les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public. Chaque catégorie d'utilisateurs a des objectifs différents dans l'utilisation des comptes annuels, et donc des besoins différents. Par exemple, le cadre conceptuel de l'IASB (traduit dans Colasse, 2000, p.72) précise que les investisseurs « ont besoin d'informations pour les aider à déterminer quand ils doivent acheter, conserver, vendre. Les actionnaires sont également intéressés par des informations qui leur permettent de déterminer la capacité de l'entreprise à payer des dividendes. [...] Les clients sont intéressés par une information sur la continuité de l'entreprise. »

- la mission de présentation des comptes annuels au terme de laquelle l'expert-comptable atteste (ou non) qu'il n'a pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence de la vraisemblance des comptes annuels ;
- La mission d'examen des comptes annuels à l'issue de laquelle l'expert-comptable atteste (ou non) qu'il n'a pas relevé d'éléments remettant en cause la régularité, la sincérité des comptes annuels ou l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise à la fin de l'exercice ;
- la mission d'audit dont les diligences et le rapport final sont comparables à l'audit légal (certification des comptes par le commissaire aux comptes).

Concrètement, il existe, de nos jours, deux types de normes : des normes « générales » d'application obligatoire dans toutes les missions, et des normes « spécifiques » à caractère optionnel.

Les **normes générales** de comportement, de travail et de rapport sont applicables, sans aucune exception, à l'ensemble des missions de l'expert-comptable.

➤ Les normes de comportement se résument en cinq points : l'indépendance, la compétence, la qualité du travail, le secret professionnel ou devoir de discrétion, l'acceptation et le maintien des missions.

L'indépendance implique que l'expert-comptable ne puisse mener d'autres activités principales (mis à part l'enseignement ou l'exercice d'un mandat électif). Sa rémunération ne dépend pas des résultats du cabinet, il est rémunéré sous forme d'honoraires. De plus, les sociétés d'experts-comptables sont détenues obligatoirement par des professionnels.

La compétence nécessite un minimum de formation continue. L'expert-comptable se doit de consacrer un minimum de 40h par an ou 120h tous les 3 ans à sa formation professionnelle. L'objectif est d'assurer à la clientèle un professionnel à la pointe de la technique comptable, fiscale, sociale,...

La qualité de travail se traduit par un respect des délais, mais également par le contrôle personnel de l'expert-comptable qui n'a pas le droit de superviser plus de dix collaborateurs comptables.

Le secret professionnel est absolu, et a pour objectif d'établir une relation de confiance entre le professionnel et son client.

L'acceptation et la maintien des missions, dans un objectif du maintien d'une relation professionnel/client pérenne, l'expert-comptable est tenu avant d'accepter une mission de l'apprécier au vu des principes éthiques et déontologiques. Une fois la mission acceptée, le professionnel doit la faire aboutir.

➤ Les normes de travail se résument par la nécessaire programmation des travaux, la rédaction d'une lettre de mission, la possible délégation, mais l'obligatoire supervision. Ces normes réglementent aussi l'utilisation des travaux d'autres professionnels ainsi que la documentation de tous travaux.

➤ La norme de rapport impose la rédaction d'un document écrit à la fin de chaque travail. Ce rapport est signé et relate les normes spécifiques⁷.

Quant aux normes **spécifiques**, elles sont plus axées sur une approche commerciale. Philippe Gilnicki (président de la commission des missions comptables) explique en 2002, qu'elles « constituent le « cahier des charges » du professionnel chargé d'émettre une opinion sur les comptes qui lui sont présentés et qui varie selon le degré d'assurance qu'il entend

⁷ Les normes spécifiques concernent les comptes annuels. L'objectif de ces normes est de donner confiance dans l'information financière présentée.

fournir. » Ces normes concernent « la démarche à suivre par l'expert-comptable pour émettre une opinion sur les comptes. Leur vocation est de créer un modèle, un référentiel auquel les tiers puissent se référer pour savoir quel niveau d'assurance est attaché au travail de l'expert-comptable ».

Compte tenu des éléments précédemment développés, il nous semble certain que la profession comptable est attachée à des règles déontologiques fondamentales, à des conventions de qualification. Dans cette perspective, la qualité de l'exercice de la profession ne pose pas l'ombre d'un doute. Ainsi, selon Mullenbach (2001, p.15) « l'accomplissement correct des missions du responsable comptable [...] repose de moins en moins sur la qualité des travaux des services comptables et de plus en plus sur la qualité d'un dispositif plus large, transversal à l'entreprise, correspondant à des activités exercées au sein de directions opérationnelles, et même parfois à l'extérieur de l'entreprise ». Il s'agit dès lors d'offrir une qualité de service permanente.

Dans les conventions de qualité que nous venons d'exposer, il ne faut pas voir une réelle démarche de qualité, au sens où les « théoriciens » l'entendent, mais plutôt une volonté de crédibiliser une profession toute entière dont les produits ont plusieurs utilisateurs aux demandes divergentes, voire contradictoires.

2.2.3 La qualité orientée client

Dans la profession comptable, les lois et la déontologie sont autant de normes offrant la garantie d'un travail de qualité. La qualité doit donner la garantie de la conformité de la prestation non plus seulement aux exigences de la profession mais également aux attentes des clients. La certification ISO 9001 permet alors d'offrir une réponse adéquate à cette double perspective. Cette norme « spécifie les exigences relatives au système de management de la qualité lorsque l'organisme :

- doit démontrer son aptitude à fournir régulièrement un produit conforme aux exigences des clients et exigences réglementaires applicables.
- Vise à accroître la satisfaction de ses clients par l'application efficace du système, y compris le processus pour l'amélioration continue du système et l'assurance de la conformité aux exigences réglementaires applicables » (paragraphe 1.1. de la norme ISO 9001).

Face aux exigences croissantes des clients, la démarche qualité a donc une importance stratégique. En effet, elle constitue un véritable instrument de progrès tant en interne au service de la performance des cabinets comptables qu'en externe au service de la satisfaction des clients desdits cabinets.

Pour les cabinets, la certification permet donc de renforcer leur image de marque. Elle se présente comme un sceau qui doit mener à la satisfaction des clients. En effet, le recours à la norme constitue pour les clients une garantie et une preuve de la capacité des cabinets à fournir de façon constante un service répondant à leurs attentes implicites et explicites. Selon Barkia (2001, p.3), « la satisfaction du client devient l'élément premier à rechercher et s'engager dans une démarche d'assurance qualité doit permettre de gagner et de maintenir la confiance des clients par la prévention des non-conformités ». C'est la raison pour laquelle, l'auteur revendique le fait que la certification est l'un des principaux moteurs de croissance de la profession comptable. « Le cabinet qui appuie son système qualité à la fois sur les normes professionnelles et sur les référentiels ISO offre au client des repères d'analyses dont l'avantage est d'être reconnu mondialement, tout secteur d'activité confondu ».

2.3 Etendue des conventions

L'étendue des conventions permet de juger des contraintes qui pèsent sur les conventions. Isaac (2000) explique ainsi que plus la communauté d'acteurs est large, plus la contrainte de cohérence est forte. Sylvander (1995) précise que « le jeu des interactions entre acteurs peut aboutir progressivement à la construction d'une définition « institutionnelle » de la qualité qui s'impose aux acteurs dans leur activité économique de définition et d'identification des produits. Le niveau le plus poussé d'interaction aboutit bien évidemment aux législations ... qui se sont attachées de ce fait à définir les dimensions techniques de la qualité ».

Isaac (2000) distingue quatre types de convention, dont le degré de généralité et donc l'étendue va décroissante :

- « la puissance publique » : a priori le degré de généralité est maximum, l'interprétation d'une convention est alors limitée à son maximum. Le droit comptable appartient ainsi à ce type de convention, les professionnels de la comptabilité se plient tacitement à ces conventions.
- « les professionnels » : les professionnels s'organisent de manière à harmoniser les comportements. Ils créent généralement des normes professionnelles et en particulier des codes de déontologie. On retrouve ainsi ce niveau au sein de la profession comptable avec toutes les normes professionnelles d'exercice et le code de déontologie. L'appartenance à la profession vaut acceptation de ces conventions. En France ces conventions d'ordre professionnel ont la particularité d'être également validées par la puissance publique. La profession comptable est en effet régie par le droit comptable.

La certification ISO, dans le sens où elle est réglementée par un organisme international indépendant appartient à ce niveau. Cette convention a donc un niveau de généralité élevé. Son adoption ne traduit pas réellement un élargissement des conventions. Au contraire on pourrait considérer que l'on se rapproche des clients et à ce titre que l'on se dégage du dirigisme important de l'Etat français.

- « les professionnels et les clients » : certains cabinets ou réseau de cabinet se sont engagés sur des chartes de qualité définies conjointement avec leur clientèle.
- « les clients », il s'agit de représentants des clients (groupe de consommateurs). Ce niveau ne se retrouve pas au niveau des cabinets comptables.

L'étendue des conventions a aussi une conséquence en ce qui concerne la démarche des entreprises quant à l'adoption de ces conventions.

2.4 Mode d'adoption des conventions

Les conventions traditionnelles sont intégrées dans le droit comptable, et à ce titre s'imposent aux cabinets comptables. Certes à l'origine ces conventions sont issues de l'auto-régulation de la profession comptable. Elles sont apparues spontanément dans un souci d'harmonisation des compétences et de crédibilisation de la profession comptable. Mais pour un cabinet aujourd'hui ces conventions (droit comptable comme code de déontologie) s'imposent de droit.

On peut nettement opposer ces conventions traditionnelles intégrées au droit comptable à la certification ISO 9001 ou aux conventions qualité client, conventions naissantes, qui résultent d'une réelle démarche volontaire de la part des cabinets. La norme ISO 9001 procède d'une véritable démarche d'amélioration continue. Ainsi, les préceptes de la roue de Deming ne

doivent plus seulement faire l'objet d'une saine méditation mais également être appliqués. L'entreprise se trouve placée dans une quête de progrès permanent.

Ces conventions semblent s'imposer en quelque sorte par le pouvoir du marché. De plus en plus d'entreprises étant certifiées, il est alors légitime de supposer qu'elles attendent de leurs prestataires cette même certification, gage d'une organisation efficiente et tournée vers les clients. Le cabinet Arthur Andersen expliquait ainsi que certains clients avaient demandé lors d'appels d'offre si le cabinet était certifié⁸

On a en quelque sorte la soumission à des conventions qui s'imposent de droit (conventions intégrées dans le droit comptable) en parallèle à un choix volontaire d'adhérer à des conventions qui s'imposent du fait du marché (conventions de qualité orienté client).

2.5 Mode de validation des conventions

Les conventions, en tant que signal adressé aux clients par les entreprises se doivent d'avoir une certaine crédibilité. En particulier, l'audit de la convention de qualité s'impose. Cet audit peut être soit réalisé par la profession elle-même, soit par un organisme compétent indépendant, il peut être aussi réalisé soit a posteriori, soit a priori.

2.5.1 Auto validation des conventions

Les conventions sur la qualité de l'information comptable comme celle de la profession comptable sont validées par la profession comptable elle-même.

Le contrôle des comptes par les commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes, dans un cadre légal ont comme principale mission le contrôle des comptes. L'article L. 225-235 alinéa 3 du Code de Commerce définit les missions du commissaire aux comptes comme suit : ils « ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes annuels ». Le même article précise que les commissaires aux comptes **certifient** que les comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat, des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière du patrimoine de la société à la fin de l'exercice. Les préparateurs de comptes annuels et/ou consolidés doivent respecter un certain nombre de normes comptables. Ces normes, comme nous l'avons déjà précisé précédemment sont assimilables à des conventions de qualification, c'est-à-dire des conventions destinées à assurer la qualité. Bien que les conventions ayant traités aux informations comptables ne soient pas toutes identiques selon les pays, elles sont élaborées dans un souci d'utilité pour les utilisateurs des documents financiers. Le rôle du commissaire aux comptes est donc de vérifier, de valider si le référentiel de normes comptables, la convention de qualification, a bien été appliqué lors de l'élaboration du produit comptable : les états financiers. Dans le domaine comptable, nous pouvons donc assimiler la certification des états financiers par le commissaire aux comptes à une validation a posteriori de la convention de qualification de l'information comptable. Cette forme de validation de la convention présente de nombreux

⁸ « La démarche qualité crée une émulation », *Management et finance*, rubrique communication financière, 10/03/00, p.59.

écueils.

Le commissaire aux comptes (CAC) est un professionnel de la comptabilité. Certes, en France⁹, les CAC et les experts-comptables constituent deux professions à part entière, mais un cabinet comptable réalise souvent des missions d'expertises aussi bien que des missions de commissariat aux comptes (pas dans les mêmes entreprises). On peut donc considérer que la validation de l'information comptable par les CAC constitue dans une certaine mesure une forme d'auto validation dont la crédibilité est parfois remise en cause, en particulier dans le cas de scandales financiers (Enron en est un exemple caractéristique).

De plus le commissaire aux comptes certifie la qualité du seul produit comptable ; produit qui n'est en fait que le résultat d'un service rendu par un professionnel de la comptabilité (expert-comptable ou non). Seul le résultat est donc certifié. Cette certification est de plus limitée aux seules informations comptables réglementées, et sera donc plus ou moins élargie en fonction de la taille des entreprises (nombre d'obligations comptables dépendent en France de la taille des entreprises ; de même, aux Etats-Unis, seules les informations comptables publiées sont normalisées). Le professionnel de la comptabilité ne produit pas que des états financiers. Dans certains cas, il produit aussi des informations comptables nécessaires à la gestion (comptabilité de gestion) ou encore donne des conseils sur le choix de la forme juridique de la société ou encore en matière d'optimisation fiscale (mission de conseil de l'expert-comptable). Enfin, cette certification assure un label qualité qui est utile au client (l'entreprise), mais qui est surtout recherchée par les utilisateurs de l'information comptable, c'est-à-dire les parties prenantes de l'entreprise. La certification des comptes par les commissaires aux comptes est donc un gage de qualité en ce qui concerne principalement les états financiers produits par l'entreprise, mais en aucun cas en ce qui concerne le service rendu par la fonction comptable de l'entreprise ou l'expert-comptable.

Le contrôle qualité de la profession comptable

La loi du 24 juillet 1966 et le décret du 12 août 1969 imposent un contrôle qualité tous les deux ou trois ans aux commissaires aux comptes. Mais c'est après le 38ème congrès de l'Ordre des Experts-comptables de 1983 dont le thème était « le contrôle de qualité » que fut décidé le principe d'un contrôle de qualité des membres de l'ordre. Le décret n°86-211 du 14 février 1986 pose ainsi le principe de l'organisation des contrôles de qualité par le Conseil Supérieur et les Conseils Régionaux de l'Ordre. Lors de la session de 1993, l'Examen d'Activité Professionnel change de nom et devient tout simplement le « contrôle de qualité ». Le contrôle qualité est organisé par la profession comptable elle-même, il n'existe pas de centre de certification spécifique indépendant. En ce qui concerne les experts-comptables, « le corps professionnel [...] a élaboré, sous le contrôle des autorités de tutelle, une série de textes déontologiques qui fixent un certain nombre de règles devant être respectées par ses membres et notamment :

- un code de déontologie dit « des devoirs professionnels » soumis à l'approbation des autorités gouvernementales par voie de décret,
- un dispositif normatif comportant des normes « générales » d'application obligatoire dans toutes les missions et des normes « spécifiques » à caractère optionnel,
- un contrôle de qualité obligatoire et périodique des prestations professionnelles. » (Lampert, 2003)

⁹ Ce n'est pas le cas dans les autres pays, en particulier, les pays anglo-saxons, où l'on parle de réviseurs, ou d'auditeurs, sans spécialement différencier les experts-comptables et les commissaires aux comptes.

L'article 69 de la charte du contrôle de qualité précise que « les contrôles de qualité comportent :

- la prise de connaissance de l'organisation, des systèmes et des procédures en vigueur dans le cabinet concerné (contrôle dit structurel) ;
- l'appréciation de l'application des diligences et des normes professionnelles en examinant par sondages ou épreuves les dossiers de travail correspondant à des missions sélectionnées (contrôle dit technique) ».

Mais le législateur n'a pas défini les règles professionnelles ; cette volonté des pouvoirs publics apparaît également dans la préface du recueil des normes relatives aux diligences où l'OEC déclare « qu'il est du devoir des experts-comptables et des commissaires aux comptes de s'auto réglementer. Cette auto discipline va dans le sens de l'intérêt commun de la profession et des responsables de l'économie du pays. Une auto réglementation est une discipline ayant pour base le respect des textes législatifs et réglementaires et des règles déontologiques et est de loin préférable et efficace que toute réglementation d'origine externe à la profession ».

Ainsi les contrôleurs sont des membres de l'ordre des experts-comptables et sont désignés par le conseil régional dont ils dépendent, pour une période de trois ans renouvelables. Le contrôle qualité doit suivre un certain nombre d'étapes. Ainsi après l'administration d'un questionnaire d'enquête et éventuellement d'une visite préalable, le contrôle peut débiter. Le cabinet retenu doit être informé de ce contrôle 60 jours au moins avant la date de début par une lettre qui est jointe à un questionnaire d'enquête qui a pour objet de recueillir un ensemble d'informations relatives d'une part, à l'organisation générale d'un cabinet, et d'autre part, aux missions qui y sont exercées.

Ensuite, chaque contrôle comporte deux phases complémentaires, à savoir, le contrôle structurel et le contrôle technique. Ce contrôle qualité est effectué en suivant le « guide de conduite des contrôle qualité » établi par le Conseil Supérieur de l'Ordre :

- le contrôle structurel consiste en un diagnostic de l'organisation du cabinet, dans le but d'apprécier l'aptitude de cette organisation à assurer des missions par référence aux normes et aux règles professionnelles ainsi qu'aux usages de la profession, en mettant en évidence les forces et les faiblesses des méthodes et procédures du cabinet ;
- le contrôle technique consiste en une revue d'un certain nombre de dossiers. Il permet d'apprécier la qualité des méthodes effectivement mises en œuvre par le cabinet. Le contrôle technique est mené par référence aux normes et aux règles en vigueur ainsi qu'aux usages de la profession.

Lampert (2003), président de la commission Déontologie du CSOEC, explique que « l'OEC est moralement le garant de la qualité des prestations de ses membres. » Il continue en précisant que ce « référentiel à deux niveaux représente [...] l'un des critères essentiels du contrôle de la qualité des prestations et sert d'instrument de mesure objectif pour l'appréciation de la responsabilité des professionnels par les tribunaux. »

Cela étant, la qualité ne peut se limiter à un contrôle limité aux technicités relatives aux normes professionnelles.

2.5.2 Validation par un organisme indépendant

Bornier T., Pruvost P. (2002) expliquent que les avantages du recours à des organismes indépendants dans l'obtention de la certification ISO sont d'après l'Ordre des Experts Comptables les suivants :

- « - c'est un vecteur important de communication de la profession vers son environnement : l'association de l'Ordre au label d'un organisme certificateur valorisera la profession tant sur le plan national qu'international ;
- cette démarche induira une plus grande reconnaissance des compétences des cabinets face à la demande externe et apportera un potentiel de développement accru auprès du marché des entreprises ;
- elle permettra également de répondre par le label ISO à des exigences de plus en plus fortes de clients, de secteurs d'activité publics ou privés ;
- c'est enfin, pour la profession comptable, l'opportunité de se doter d'une image forte, collective et solidaire, atout qui s'avérerait vital dans le cas d'une déréglementation éventuelle. »

L'intégration du contrôle de qualité dans l'audit ISO :

- permet le respect du secret professionnel et du devoir de discrétion ;
- évite une dualité de contrôle tout en assurant des compétences adaptées à la profession ;
- permet la négociation des tarifs, ce qui favorisera l'accessibilité de la démarche.

Ainsi la reconnaissance externe par un organisme certificateur indépendant des compétences du cabinet favorise la fidélisation des clients ou la pénétration de nouveaux marchés grâce à l'assurance de la conformité aux spécifications du client, à la maîtrise des délais. L'intervention d'un organisme international indépendant permet ainsi de crédibiliser la convention de qualification.

2.6 Nature du signal associé aux conventions

Il apparaît deux types de signal pour le cabinet comptable, soit un signal collectif associé à la profession comptable dans son ensemble, soit un signal individuel associé uniquement à un cabinet.

2.6.1 Un signal individuel

Comme l'explique Isaac (2000), « confronté à des incertitudes nouvelles la convention n'apporte pas de réponses, les acteurs cherchent à résoudre l'incertitude qui les amènent à mobiliser d'autres référentiels ».

La crise de confiance des marchés, mais aussi des entreprises dans la comptabilité et dans la profession comptable a conduit certains cabinets à rechercher une nouvelle convention, un signal de qualité plus fort à diffuser auprès des marchés et de la clientèle. Cette convention il s'agit de la certification ISO 9001. Dans le cadre de la théorie du signal, le signal qu'envoie une entreprise en se certifiant ISO 9001, doit lui permettre de se différencier de la concurrence.

La réglementation de la profession comptable interdit néanmoins aujourd'hui toute possibilité de publicité de la part d'un cabinet. L'article 2 du code de bonne conduite en matière de communication, adopté par la CNCC et le CSOEC en décembre 2000 précise « la publicité, entendue comme l'achat d'espace sur tout support en vue de vendre des services, est interdite aux experts—comptables et aux commissaires aux comptes ». En effet l'ordre est garant pour le public des prestations des experts-comptables et pour les membres de l'ordre d'une saine et libre concurrence assurée notamment par le respect des règles déontologiques.

Ainsi un cabinet d'experts-comptables ne peut activement communiquer sur une convention de qualité, quelle qu'elle soit (charte de qualité, certification ISO). Néanmoins, la commission

Déontologie a délibéré en 2001 sur la possibilité de faire figurer sur du papier à en-tête, la certification ISO 9000 du cabinet. La communication passive semble donc être possible. Par définition cette communication passive ne peut être considérée comme l'envoi d'un signal. Il s'agirait plutôt d'un signal errant et donc diffus, dont les avantages habituels d'une signalisation sont absents

2.6.2 Un signal collectif

Les différentes réformes¹⁰ des organismes de normalisation comptable (en France ou à l'International) vont d'ailleurs dans le sens d'une crédibilisation des normalisateurs pour rassurer le marché sur la validité des normes comptables, des conventions de qualification. Ainsi, en 2002, l'Expansion titrait un article « la profession comptable veut rétablir la confiance »¹¹. Cet article exposait le fait qu'à l'issue du congrès mondial des experts-comptables, l'une des missions principales du métier devait résider dans l'abolition du système d'auto régulation, afin de « recouvrer au plus vite la confiance des marchés ». la conséquence directe fut donc l'édition d'un guide de lecture de la norme ISO 9001 destiné à la profession comptable et édité par l'Afnor, et plus récemment encore (février 2005) le président du CSOEC, William Nahum, signait avec l'AFAQ (Association Française pour l'Assurance Qualité), BVQI (Bureau Veritas Quality International) et LRQA (Lloyd's Register Quality Assurance) un accord cadre qui finalise cette opération ISO lancée lors du Congrès de Strasbourg en 1986.

De part la déontologie de la profession comptable le Conseil de l'Ordre peut effectuer toute publicité collective qu'il juge utile dans l'intérêt de la profession. C'est l'ensemble des services professionnels comptables qui peuvent ainsi se positionner par rapport à la concurrence (service comptable internet, centre de gestion agréé, cabinets de conseil, d'avocats, de notaires, de juristes,...)

Ce signal collectif permet de choisir entre le recours à un expert-comptable, un notaire ou un juriste par exemple, mais le choix de l'expert-comptable ne peut ensuite s'appuyer sur une quelconque convention de qualité exposée.

3 Etude exploratoire

3.1 Méthodologie

Nous avons procédé de deux façons. D'une part, un questionnaire a été élaboré et a été envoyé

¹⁰ C'est dans un objectif de crédibilité que de nombreux organismes de normalisations comptables se sont réformés récemment à travers le monde (France, Allemagne, IASC). En particulier la France a réformé le CNC (Conseil National de la Comptabilité) en 1996, et s'est doté du CRC en 1998, et a réorganisé son PCG (Plan Comptable Général) en 1999. De même, l'organisme international de normalisation comptable (IASC International Accounting Standard Committee) s'est transformé en IASCF (international Accounting Standard Committee Foundation) en 2001 et a créé l'IASB en modifiant ses procédures et sa composition de manière à crédibiliser une certaine indépendance vis-à-vis du monde anglo-américain.

¹¹ « La profession comptable veut rétablir la confiance », *L'expansion.com*, 21/11/2002.

à 200 cabinets comptables de la région Centre. Seuls trois questionnaires nous ont été retournés complétés. De nombreuses relances et l'élargissement de la zone géographique nous ont permis de disposer finalement de 22 questionnaires. D'autre part, cette première étape a été complétée par un entretien avec le responsable qualité du cabinet comptable certifié ISO 9001. L'objectif de notre étude exploratoire était principalement de faire un état des lieux de la certification qualité dans les cabinets comptables et d'essayer de comprendre les motivations des dirigeants des cabinets face à la qualité.

3.2 Résultats

Le taux de réponse étant très faible, nos résultats comportent donc un biais important, néanmoins cette étude exploratoire nous montre un certain nombre de phénomènes. Nous organiserons nos résultats en vous présentant un état des lieux suivi d'éléments permettant de comprendre la situation.

3.2.1 Etat des lieux

Concernant la situation actuelle de la qualité au sein des cabinets comptables, elle semble mitigée. 32% des cabinets ayant bien voulu répondre ont une charte qualité, et seulement 10% sont déjà certifiés ISO 9001.

La qualité de la profession comptable semble se dérouler correctement puisque 71% des cabinets ont déjà subi un contrôle qualité par la profession comptable.

Ces résultats nous montrent un élément caractéristique de la culture de la profession comptable. Alors que seulement 37% ont la volonté de s'engager dans une démarche personnelle de certification ISO 9001, il semble y avoir une préférence nette pour une démarche collective, puis 76% des cabinets souhaitent une évolution de la profession comptable, dans son ensemble, vers la certification. C'est d'ailleurs ce qui se passe actuellement, puisque le CSOEC a signé des accords cadre avec trois organismes certificateurs en ce qui concerne la certification ISO 9001 des cabinets comptables. (SIC Mars 2005)

3.2.2 Eléments explicatifs

Nous avons eu quelques réponses quant aux avantages et aux limites de la certification ISO 9001 :

- harmonisation des méthodes
- développement de l'esprit d'entreprise
- satisfaction de la clientèle
- facilitation de management par objectif
- développement de la prévention des risques
- amélioration de l'image de la profession
- motivation du personnel

Mais aussi :

- restriction de la liberté du choix des procédures applicables
- lourdeur des procédures lors de leur mise en place
- pas de réelle amélioration de leur activité
- clientèle trop peu informée sur les avantages d'avoir un cabinet certifié ISO 9001.

Aux vues de nos réponses peu nombreuses, nous avons voulu confronté ces remarques avec

des témoignages issus de sites internet de cabinets comptables certifiés ISO 9001.

3.3 Discussion des apports et limites de la certification ISO 9001

La certification ISO 9001 entre dans une démarche qualité pour les entreprises. A ce titre plusieurs avantages et certaines limites ont déjà été démontrés.

3.3.1 Avantages de la certification ISO 9001

A priori, si on se réfère à d'autres secteurs d'activité, la certification ISO 9001 peut avoir des impacts, organisationnels et managériaux, commerciaux et économiques.

La certification est l'occasion de mettre à plat l'organisation de l'entreprise, de supprimer des circuits inefficaces ou inutiles, de revoir et améliorer les méthodes employées. Nous avons ainsi trouvé le témoignage suivant¹² : « écrire des procédures a permis de clarifier, d'harmoniser les méthodes de travail et a grandement facilité leur application et leur appropriation par les collaborateurs. Egalement, la formalisation des processus de chaque service de production, administratif et management a fourni un cadre pour une gestion architecturée et complète de l'ensemble du cabinet. [...] la notion d'entreprise apprenante a pris toute sa dimension puisque la documentation est adaptée et gérée, le transfert de savoir-faire facilité et l'intégration des nouveaux plus rapide ».

Les bénéfices commerciaux de la démarche qualité peuvent être nombreux. La certification d'un cabinet permettrait sinon de gagner des parts de marché, du moins de ne pas perdre des contrats et de rester proche de ses clients. A terme, l'orientation client doit normalement favoriser les extensions des missions existantes, catalyser le développement interne du cabinet et fidéliser l'ensemble du portefeuille. L'interdiction de publicité et donc de diffusion d'un signal qualité propre à chaque cabinet semble être un frein à un certain retour sur investissement de la part de la clientèle. Il semble que la certification ISO 9001 permettent au mieux de fidéliser une clientèle déjà existante, mais non a conquérir une nouvelle clientèle.

3.3.2 Limites de la certification ISO 9001

La littérature nous offre de multiples recherches sur les sources de déception voire d'échec de la démarche qualité. Comme certains cabinets nous l'ont précisé, une limite importante est celui de la lourdeur administrative. Berny & Peyrat, (1995) précisent ainsi : « L'initiative, la créativité, l'innovation, l'improvisation se verraient ainsi interdites ou paralysées par les procédures. Il y aurait une obligation de définir minutieusement jusqu'au moindre geste, et d'adhérer aveuglément aux procédures écrites avec, pour conséquence, la prolifération de la paperasse ». Cette lourdeur induit un facteur de rigidité qui semble incompatible avec la profession comptable comme le précise le cabinet Pluriel¹³ qui était conscient de ce problème : « la démarche qualité au sein de notre cabinet relevait de la gageure. Il fallait harmoniser les méthodes de travail d'intervenants [...] pour apporter à nos clients des garanties de qualité qui leur donne confiance, sans renoncer pour autant aux recettes de notre succès : souplesse créativité et esprit d'initiative. [...] nous n'étions pas prêts à accepter la moindre dérive bureaucratique. ». C'est ainsi que ce cabinet a choisi le zéro papier en développant un site intranet et en évitant ainsi une lourdeur administrative synonyme de rigidité.

Une autre limite qui n'est pas propre à la certification ISO 9001, est celle de la résistance aux

12 Témoignage – la démarche qualité ISO : une méthode de management », Economie et Comptabilité, n°217, décembre 2001

13 Témoignage de Philippe Barré– Août 2002 – Cabinet Pluriel Consultants _ <http://www.rca.fr>

changements. Barkia (2001 p.4) met en évidence la révolution culturelle qu'implique le passage d'une tradition orale à une tradition écrite. En effet tandis qu'un fonctionnement qualifié d'approximatif peut être l'apanage de nombreux cabinets, la certification qualité conduit à une rigueur à laquelle certains collaborateurs peuvent se montrer hostiles. Ainsi « écrire ce que l'on fait et faire ce que l'on écrit » peut nuire aux besoins de souplesse et d'adaptabilité des systèmes.

Conclusion

Cet article nous a permis de comprendre l'apparition de la certification ISO 9001 au sein de la profession comptable. Cette certification constitue une convention de qualification qui vient compléter les conventions déjà existantes.

La certification ISO 9001 ne doit pas être perçue comme une convention concurrente aux précédentes inclus dans le droit comptable mais bien comme un complément, que ce soit sur le point de vue du domaine d'application, de la portée du mode d'adoption et de validation ou du signal associé, la certification ISO ne constitue en aucune manière une concurrence à la certification des comptes par le commissaire aux comptes ou au contrôle qualité des cabinets comptables par la profession comptable

En effet elle traite de la qualité orientée client, elle résulte d'une démarche individuelle et volontaire, et est validée par un tiers indépendant qui crédibilise cette convention. Néanmoins la réglementation actuelle (code de bonne conduite en matière de communication) ne permet pas de bénéficier pleinement des avantages associés à cette convention. En particulier les avantages commerciaux semblent limités par l'interdiction de la diffusion de ce signal fort comme facteur de différenciation, et de compétitivité.

La démarche qualité offre aux experts-comptables l'opportunité de partager une culture commune avec leurs clients et conséquemment de mieux appréhender leurs évolutions managériales (Valla, 2001). Dès lors, les cabinets qui ont choisi de s'investir dans une démarche de certification souhaitent souligner leur volonté d'assurer à leur clientèle une prestation de service de qualité. Pour les clients, la certification constitue une preuve objective de la rigueur du cabinet comptable, preuve d'autant plus parlante pour le client qu'il peut, lui aussi, être engagé dans cette même démarche.

L'obtention du certificat ISO requiert l'établissement de contrôles et audits exercés par des organismes tiers à la profession, dont l'indépendance ne peut être remise en question. Ainsi, selon Williamson (1993), « le développement d'indicateurs de fiabilité objectifs, indépendants des acteurs particuliers, et reconnus de tous apparaît nécessaire ».

Par ailleurs, le référentiel ISO est un véritable outil de management et d'amélioration organisationnelle au service des cabinets. Ainsi, comme le souligne Perrin (2001, p. 26) « les clients ne sont-ils pas en droit de demander à leur prestataire comptable et de conseils d'être organisé et résolument tourné vers leurs attentes ? ». La qualité, son contrôle, son amélioration continue étant résolument au cœur des préoccupations de la profession comptable, la démarche ISO, loin de constituer une fin en soi, semble être un levier de progrès incontestable.

Références bibliographiques

.. (2000), « La démarche qualité crée une émulation », *Management et finance*, rubrique communication financière, 10/03/00, p.59.

Akerlof G. (1970), « The market for lemons : quality uncertainty and the market mechanism », *Review of Economic Studies*, 54p.

Aubert F. (2001), « La face cachée de la communication financière : légitimation et effets informationnels », Regards croisés sciences de gestion et sciences de l'information et de la communication, colloque à Nice, 6 et 7 décembre 2001, 12 p.

Ballery E. (2003), « la qualité peut-elle contribuer à rétablir la confiance sur les marchés financiers ? », *Qualité en Mouvement*, n°57, pp.18-38.

Barkia N. (2001), « La certification des entreprises de services selon la norme ISO 9001 : cas des cabinets d'expertise comptable », Faculté de Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, disponible sur le site : http://www.procomptable.com/memoire/la_certification_cab_int.htm

Berny L. & Peyrat O. (1995), « La certification d'entreprise : vrais enjeux et faux débats », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, n° 106, pp. 99-104.

Bornier T & Pruvost P. (2002), « Du contrôle qualité rénové vers la certification ISO 9001 », *SIC*, n°201.

Colasse B. (2000), *Comptabilité générale*, Economica, 443p.

Degos J-G (2002), « Une brève histoire des diplômes d'expertise comptable français (1927-1997) », *Actes du congrès de l'AFC*, 17p.

Dupuy C, 2003, « Le Conseil Supérieur de l'Ordre s'engage de pied ferme dans la certification », *L'Agefi Actifs*, n°123, 12 septembre 2003, p.4.

Gadrey J. (1994), « la modernisation des services professionnels », *Revue Française de Sociologie*, vol 35, n°2, pp. 197-229.

Gilnicki P. (2002), « les normes et le développement des cabinets », *SIC*, n°199, pp.7-11.

Gomez P.Y. (1994), *Qualité et théorie des conventions*, éd. Economica, Paris, 270p.

Igalens J. et Penan H. (1994), *La normalisation*, PUF.

Isaac H. (2000), « Qualité, qualification des acteurs et gestion de la qualité : le cas des services professionnels », Cahier de recherche du CREPA, 31p.

Isaac H. (1998), « Les normes de qualité dans les services professionnels : une lecture des pratiques à travers la théorie des conventions », *Finance Contrôle Stratégie*, vol 1, n°2, juin, pp.89-112.

Lampert E. (2003), « La réglementation professionnelle », *Economie et Comptabilité*, n°224, septembre, pp. 4-7.

Lemarchand Y. (1995), "1880-1914, l'échec de l'unification des bilans. Le rendez-vous manqué de la normalisation, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 1, Volume 1, mars 1995, PP.7-24.

Leroux F. (1998), « Décodage des changements sur les marchés internationaux des capitaux à la lumière de l'évolution des conventions », *Management International*, automne, vol 3, n°1, 22p.

- Mullenbach J-L. (2001), « Identifier et faire connaître les bonnes pratiques », *Economie et comptabilité*, n° 217, décembre, pp. 14-20.
- Orlean A. (1989), « Pour une approche cognitive des conventions », in *Revue Economique*, Vol. 40, n°2, mars, pp. 241-272
- Perrin M.F. (2001), « Les avantages de la certification pour le cabinet », *Economie et Comptabilité*, n° 217, décembre 2001, pp. 25-26.
- Renault S. (2000), « La certification dans l'entreprise relationnelle : entre soumission et coproduction », XV^e *Journées Nationales des IAE*, 6-8 septembre, 15p.
- Ross S. (1977), « The determinant of financial structure : the incentive signalling approach », *Bell Joournal of Economics*, vol 8, n°2 spring, pp. 23-40.
- Sylvander B. (1995), « Conventions de qualité institutions : le cas de qualité spécifique », pp.167-184, in F. Nicolas, E. Valceschini, *Agro-alimentaire : une économie de la qualité*, Economica.
- Valla P. (2001), « L'action des pouvoirs publics en faveur de la démarche qualité des entreprises », *Economie et Comptabilité*, n° 217, décembre, pp. 5-7.
- Williamson F. (1993), *La profession comptable*, n° 124, édition du 23 avril.